

Audience publique du 29 octobre 2008

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24134 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 mars 2008 par Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 décembre 2007, déclarant non fondée sa réclamation du 23 avril 2007 formulée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2006 tel qu'émis par le bureau d'imposition Esch 2 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 4 avril 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 2 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 juin 2008 par Monsieur ... ;

Revu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du Gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2008.

Monsieur ... formula en date du 23 avril 2007 une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2006, du 4 avril 2007, émis par le bureau d'imposition Esch/Alzette 2 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le bureau d'imposition* », réclamation aux termes de laquelle il sollicita de la part du directeur de l'administration des Contributions directes « *de réviser l'impôt retenu sur mon revenu, par y appliquer un tarif en conformité avec les articles 10bis, 99 et 101 de la constitution, en l'occurrence en insérant dans la loi fiscale en cours une clause de sauvegarde, limitant la charge d'impôt à ne pas dépasser en classe (1a) par rapport à la classe (2), à une norme en adéquation avec la relation préconisée par la philosophie fiscale de base en matière de coût de la vie entre célibataire et marié, qui s'établit à 1:2, voire à 1: 1,7, si l'on se réfère à l' "échelle d'Oxford" plus réaliste, norme se situant dès lors autour de 1 :3,5 pour la classe (1a)* ».

Par décision du 21 décembre 2007 le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », rejeta ladite réclamation aux motifs suivants :

« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant conteste le montant de l'impôt qui aurait été fixé à 6.233 euros par application du tarif de la classe d'impôt 1a au prétendu revenu imposable ajusté de 39.550 euros, le tarif violant les articles 10bis, 99 et 101 de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le montant d'impôt avancé par le réclamant, notamment 6.233 euros, et le revenu imposable ajusté par lui indiqué, notamment 39.550 euros, correspondent à l'impôt fictif respectivement à la base imposable fictive englobant les revenus exonérés en vertu d'une Convention contre les doubles impositions, établis aux fins de fixer le taux d'impôt applicable aux revenus non exonérés repris au bulletin d'imposition litigieux ayant liquidé un impôt dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, de 5.044 euros pour un revenu imposable ajusté de 31.265,48 euros arrondi à 31.250 euros ;

Considérant que si, en l'espèce, le réclamant conteste le montant de l'impôt fixé, il n'en reste pas moins que les bases sur lesquelles s'assied l'imposition ne sont pas attaquées, ni même l'attribution de la classe d'impôt 1a au sens de l'article 119 numéro 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ; que c'est le calcul-même de l'impôt qui est critiqué par le réclamant ;

Considérant que l'instruction a révélé que les bases d'imposition sont conformes à la loi et aux faits de la cause; qu'il en est de même de la classe d'impôt ;

En ce qui concerne le tarif de l'impôt sur le revenu

Considérant qu'à l'appui de ses moyens, le réclamant fournit des graphiques et tableaux devant démontrer l'iniquité résultant de l'application du tarif de la classe d'impôt 1a, particulièrement aux situations de revenus similaires à la sienne ;

Considérant cependant qu'il n'appartient pas au directeur des contributions statuant au contentieux de se prononcer sur le bien-fondé des lois ni d'ailleurs sur leur conformité à la Constitution mais uniquement sur leur application; qu'il échet donc de

vérifier si l'impôt dû fixé par le bulletin attaqué a été calculé en conformité avec les articles 118 à 122 L.I.R. concernant le tarif ;

Considérant encore que le réclamant a réalisé des revenus de pensions et de rentes, exonérés en vertu de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France ;

Considérant qu'au prescrit de l'article 134 alinéa 1 L.I. R., lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R. ;

qu'il y a dès lors lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial, mais que le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive est appliqué ensuite à la base d'imposition des seuls revenus non exonérés; que pour le calcul du taux d'impôt global les revenus étrangers exonérés, avec les déductions et abattements y rattachés, sont à intégrer dans une base imposable fictive d'après les mêmes règles et principes que les revenus taxables et que la détermination des revenus positifs et négatifs doit être conforme à la législation fiscale nationale (doc.parl. 4855/00 p.122; Conseil d'Etat, No 7948 du 31.5.1989) ;

Considérant que le bureau a pris en compte des revenus nets de pensions françaises d'un montant de 8.260,44 euros ;

Considérant que le revenu imposable ajusté de la base imposable fictive a établi à 39.578,44 euros pour l'année d'imposition 2006 et l'impôt fictif en résultant, classe d'impôt 1a, fixé par le bulletin en cause, à 6.233 euros; que le taux global en dégagé s'est élevé à 15,75 pour cent ;

Considérant que le détail du tarif de l'impôt sur le revenu de 2006, résultant des dispositions combinées des articles 118 à 122 L.I. R., tels que ces articles ont été modifiés par la loi du 21 décembre 2001, est repris dans le barème de l'impôt sur le revenu établi par le Ministre des Finances, publié au Mémorial B – n°1 du 4 janvier 2002 ;

Considérant que l'impôt dû par application du taux global de 15,75 pour cent au revenu imposable ajusté hors revenu exonéré de 31.265,48 euros, préalablement arrondi à 31.250 euros en vertu de l'article 126 alinéa 2 L.I.R., est de 4.921 euros pour un contribuable rangeant en classe 1a et correspond donc au montant repris au bulletin attaqué ;

Considérant que la cote d'impôt de 4.921 euros majorée de la contribution au fonds pour l'emploi de 2,5 pour cent s'élève à 5.044 euros ;

Considérant qu'il en résulte que c'est par une juste application des dispositions tarifaires contenues à la loi que le bureau d'imposition a fixé l'impôt dû pour 2006 à 5.044 euros ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ».

Par requête déposée en date du 3 mars 2008, Monsieur ... a formulé un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 21 décembre 2007.

Il fait valoir à l'appui de son recours que le tarif applicable aux ménages tombant sous l'empire de la classe la constituerait une discrimination inqualifiable, consistant à accorder un privilège fiscal « *inconstitutionnel* » tant aux contribuables de la classe 2 qu'à ceux de la classe 1 par rapport à ceux de la classe 1a. En ce qui concerne la décision directoriale déferée, il reproche au directeur de ne pas avoir répondu à ses critiques concernant la violation par l'article 120bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », des articles 10bis, 99 et 101 de la Constitution.

Monsieur ... explique plus particulièrement que si le législateur a instauré un tarif intermédiaire, dit classe la, applicable aux veufs, veuves et ménages monoparentaux, il n'aurait cependant pas situé ce tarif, en sa phase progressive, entre celui de la classe 1 et celui de la classe 2. En effet, le demandeur estime que la « *philosophie fiscale de base concernant le système d'impôt sur le revenu en vigueur évalue le coût de la vie entre personne célibataire et couple marié à une relation de 1 :2, fixant ainsi la capacité contributive du ménage célibataire (classe d'impôt 1) au double de celle du ménage conjugal (classe d'impôt 2)* », de sorte qu'en ce qui concerne la classe d'impôt intermédiaire la pour les personnes veuves, âgées et monoparentales, la capacité contributive devrait se situer entre cette norme de 1:2, norme qui serait cependant irréaliste, « *estimant qu'un mono-ménage et un ménage à deux ont l'un et l'autre des coûts fixes identiques, et que par la nature des choses il est impossible d'acquérir des biens, tels que meubles meublant, véhicules, assurances etc., que pour moitié ou par partie* ».

Cependant, il constate au vu du barème de l'impôt que même cette norme de 1:2 n'aurait pas été respectée, mais que l'écart d'impôt des classes 1 et la par rapport à la classe 2 varierait considérablement suivant le montant du revenu imposable, ce que le demandeur étaye à l'aide de tableaux et graphiques, dont il ressortirait que l'agencement de la classe la serait assujéti à une progressivité fiscale accélérée, qu'il qualifie d'incohérente par rapport aux autres classes, atteignant le taux d'imposition marginal maximal de 38% avant même la classe 1, créant ainsi une zone d'imposition inversée, où paradoxalement le redevable de la classe la paierait plus d'impôts que celui de la classe 1.

Le demandeur préconise par conséquent l'adoption d'une norme plus réaliste dite « échelle d'Oxford » qui fixerait « *le quotient familial comme suit: « 1ère personne = valeur 1 ; 2ème personne = valeur 0,7 ; par enfant = valeur 0,5 »*, soit une norme de 1:1,7 entre les deux ménages sans enfants.

En ce qui concerne son propre bulletin d'impôt litigieux du 4 avril 2007 pour l'année 2006, le demandeur estime que la majoration de sa charge d'impôt, d'un rapport de 1 :2,38, due à sa mutation de la classe d'impôt 2 en classe intermédiaire 1a suite au décès de son conjoint, serait manifestement hors proportion et discriminatoire, voire inconstitutionnelle, de sorte qu'il demande au tribunal de bien vouloir soumettre les griefs pour violation des articles 10bis, 99 et 101 de la Constitution comme question préjudicielle à la Cour constitutionnelle du Grand-Duché de Luxembourg, pour pouvoir ensuite réformer la décision du directeur du 21 décembre 2007.

Deux constatations s'imposent de prime abord au tribunal en ce qui concerne la recevabilité du recours.

Si au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, de sorte que le recours en réformation introduit par le demandeur doit, de ce point de vue, être considéré comme valablement formé, force est cependant de constater que le demandeur ne formule, au-delà de la qualification de son recours comme tendant à la réformation de la décision directoriale déferée, aucune demande précise allant dans le sens d'une telle réformation, la seule demande explicitement formulée par le demandeur à l'adresse du tribunal administratif tendant à la saisine de la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle.

Il échet dès lors de constater que la seule demande en réformation expressément formulée se retrouve dans la réclamation introduite par le demandeur auprès du directeur, demande par laquelle le demandeur requiert le directeur de réviser, comme cité ci-avant, l'impôt retenu sur son revenu, en insérant dans la loi fiscale une « *clause de sauvegarde* ».

Il y a cependant lieu de souligner à cet égard, pour autant que de besoin, qu'il n'appartient pas à l'administration, ni d'ailleurs au tribunal, de modifier d'une quelconque manière la loi, tant l'administration que le tribunal étant au contraire tenus d'appliquer la loi et ses règlements d'exécution, la seule exception à ce principe absolu se trouvant inscrite à l'article 95 de la Constitution, aux termes duquel les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes à la loi.

Force est encore de constater, encore que le tribunal ne soit compétent que pour connaître de questions touchant aux actes administratifs, que le demandeur ne critique en l'espèce pas directement la décision directoriale *per se*, le demandeur admettant lui-

même dans son mémoire en réplique critiquer à travers son recours « *les effets pervers résultant de l'application correcte de dispositions de loi incorrectes (...) en particulier l'agencement incohérent et anticonstitutionnel du tarif de la classe d'impôt 1a* ».

Il s'ensuit que le demandeur ne critique pas l'application par le directeur - et avant lui par le bureau d'imposition - des dispositions tarifaires contenues dans la LIR, dont plus particulièrement l'article 120bis LIR et qu'il ne critique pas le résultat, c'est-à-dire la charge d'impôt telle qu'elle se dégage du barème, ni le calcul de sa charge finale d'impôt effectué à travers le bulletin d'imposition critiqué à la base de la décision directoriale déférée, mais qu'il invoque le caractère disproportionné, discriminatoire, inique et incohérent de l'imposition opérée dans son chef en tant que relevant de la classe d'impôt 1a, dans la mesure où l'on compare le tarif ainsi appliqué à celui en vigueur pour l'exercice 2006 face à un revenu comparable pour des contribuables relevant respectivement des classes d'impôt 1 et 2.

Plus précisément, le demandeur critique le fait qu'en tant que veuf relevant de la classe 1a, soumis dès lors à une situation de fait identique à celle d'un célibataire, il serait soumis à une imposition supérieure à celle d'un célibataire relevant de la classe 1.

En d'autres termes, le demandeur conteste la légalité même de l'imposition opérée en l'espèce à son encontre, ses moyens tendant entre autres à soulever la question de la légalité des dispositions pertinentes de la loi concernant l'impôt sur le revenu face notamment au principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt et celui de l'égalité devant la loi, tels que repris respectivement par les articles 101 et 10bis de la Constitution.

Ces moyens peuvent dès lors être admis comme tendant implicitement en substance à voir ramener la cote d'impôt à un niveau inférieur à celui initialement arrêté à travers le bulletin d'impôt litigieux, de sorte que le recours peut être qualifié de recours en réformation, encore que le demandeur n'ait avancé dans ce cadre que des moyens de légalité.

Sous ces réserves le recours, par ailleurs introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, peut être admis comme étant recevable.

Quant au fond, le tribunal est encore amené à constater que le demandeur réitère des moyens identiques à ceux qui ont déjà été tranchés par jugement du 10 mai 2004, n°16585a du rôle.

Si le demandeur affirme certes dans son mémoire en réplique avancer actuellement d'autres moyens dénonçant « *l'incohérence inadmissible de l'agencement du tarif de la classe 1a* », force est cependant de constater que Monsieur ... avait déjà, dans le cadre du rôle n° 16585, demandé au tribunal à voir reconnaître « *le caractère incohérent et inique des mécanismes de majoration du tarif d'impôt* » appliqué dans son chef, en tant que contribuable relevant de la classe 1a en faisant valoir une non-

conformité à la Constitution dans le chef des dispositions légales instaurant le système d'imposition sous analyse.

Force est encore au tribunal de constater que si par le jugement du 10 mai 2004, le tribunal avait débouté le demandeur de son recours, au motif « *qu'aucune non conformité à la Constitution, ni aucune illégalité du tarif appliqué n'ont pu être dégagés, ni directement, ni indirectement, à partir des moyens par lui proposés* », le demandeur n'avait pas interjeté appel à l'encontre de ce jugement, de sorte que non seulement Monsieur ... peut être considéré comme ayant implicitement reconnu ce jugement, mais surtout que ce jugement est dorénavant devenu définitif.

Encore que ce jugement définitif ne soit pas revêtu de l'autorité de la chose jugée au sens de l'article 1351 du Code civil, alors que ce jugement a pour objet une autre décision directoriale que celle actuellement litigieuse et que l'autorité de chose jugée n'a lieu, aux termes de cet article, qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement, étant entendu qu'il faut que la chose demandée soit la même, que la demande soit fondée sur la même cause, que la demande soit entre les mêmes parties et formée par elles et contre elles en la même qualité, le tribunal ne saurait cependant, à défaut de moyens juridiques nouveaux, se départir de sa précédente décision.

Or, si le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, application particulière du principe d'égalité devant la loi formulé par l'article 10bis de la Constitution ainsi que plus spécifiquement par l'article 101 de la Constitution - article qui interdit les privilèges en matières d'impôt et qui proclame également *a contrario* le principe de l'égalité devant l'impôt -, exige certes que tous ceux qui se trouvent dans la même situation de droit et de fait doivent être traités de façon identique, il ne prohibe cependant pas les distinctions – objectivement justifiées – entre différentes catégories de personnes¹. En d'autres termes, le principe d'égalité de traitement est compris comme interdisant le traitement de manière différente des situations similaires, à moins que la différenciation ne soit objectivement justifiée.

En l'espèce, à supposer qu'il y ait une différence de traitement, question qui sera abordée ci-après par le tribunal, celle-ci existerait non pas entre des personnes se trouvant dans la même situation de droit et de fait, mais entre des catégories différentes de personnes, puisque le demandeur s'estime discriminé en tant que contribuable relevant de la classe 1a par rapport aux contribuables des classes 1 et 2.

La classe 1 comprend ainsi essentiellement les personnes célibataires et la classe 2 les personnes mariées ainsi que les personnes veuves ou divorcées ou séparées depuis moins de 3 ans, tandis que la classe 1a comprend les personnes veuves depuis plus de 3 ans et les personnes de plus de 65 ans, de sorte que la différence instituée se situe au niveau de la constitution des ménages dont relèvent les différentes personnes - ménage à personne unique ou non - par leur récente mutation d'un statut à l'autre (les personnes devenues seules depuis moins de 3 ans conservent le bénéfice de leur classe d'origine) ou

¹ Trib. adm., 1^{er} juillet 1999, n°10868, Pas.adm.2007-2008, V° Lois et règlements, n° 5.

encore par l'âge du contribuable² : il s'ensuit qu'*a priori*, s'agissant de catégories de personnes différentes - encore que la question de l'opportunité de cette différenciation opérée par le législateur à cet égard puisse être posée, la situation de fait d'un veuf ou d'un célibataire n'étant guère différente - le principe d'égalité ne trouve pas à s'appliquer.

Il convient encore, sous cette réserve, de relever que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est défini à l'article 120bis LIR et se trouve être dérivé à partir de l'impôt à charge des contribuables de la classe 1, lui-même défini par l'article 120 LIR.

L'article 120bis LIR dispose pour sa part que *« l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté réduit de la moitié de son complément à 39.000 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 38 % »*

Dès lors, en disposant que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté, l'article 120bis LIR se rapporte en premier lieu au calcul de l'impôt tel qu'il a été déterminé dans le chef des contribuables de la classe 1, tout en prévoyant corollairement un assouplissement, à savoir, la réduction de cet impôt *« de la moitié de son complément à 39.000 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 38 % »*

Il est dès lors patent qu'à travers la seule réduction d'impôt ainsi prévue, la cote d'impôt dans le chef d'un contribuable de la classe 1a, face à un contribuable de la classe 1, à revenus imposables ajustés égaux, est nécessairement plus favorable, avantage auquel s'ajoute la limitation du taux d'accroissement maximal.

L'impôt sur le revenu étant un impôt progressif par tranches, en ce sens que le taux d'imposition croît avec la quantité de matière imposable et que cette dernière est coupée en plusieurs tranches, chacune étant assujettie à un taux d'imposition différent, il est appliqué pour calculer l'impôt le taux afférent à chaque tranche, puis les différents montants ainsi obtenus sont additionnés pour dégager le résultat correspondant à l'impôt calculé suivant le barème.

C'est sur cette toile de fond que le demandeur critique le taux marginal applicable à ses dernières tranches de revenus, en relevant que ce taux marginal est plus élevé au niveau de ses tranches de revenu se situant dans la zone comprise entre 25.000 euros et 34.500 euros, à le calculer dans la classe 1a par rapport à la classe 1.

Le tribunal tient à cet égard cependant à souligner que contrairement aux affirmations du demandeur, un contribuable relevant de la classe 1a n'est pas discriminé, pour un revenu déterminé par rapport à un contribuable de la classe 1, sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1.

² Voir article 119 LIR.

Ainsi, pour reprendre l'argument avancé par le demandeur, pour n'importe quel revenu situé entre 25.000 euros et 34.500 euros – et d'ailleurs pour tout revenu sis au-dessus de 19.550 euros, un contribuable de la classe 1a payera toujours moins d'impôts qu'un contribuable de la classe 1 : c'est ainsi que suivant le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques tel qu'applicable à partir de l'année d'imposition 2002, pris sur base des articles 118 à 122 et 126 LIR³ un contribuable de la classe 1 payera pour un revenu de 29.400 euros un impôt de 3.717 euros, tandis que le contribuable de la classe 1a ne payera sur le même revenu que 2.376 euros; pour un revenu de 34.500 euros le contribuable de la classe 1 payera 5.445 euros, tandis que le contribuable de la classe 1a ne payera que 4.314 euros.

Or la seule inégalité ou discrimination dont le demandeur serait en droit de se prévaloir consisterait en une inégalité ou discrimination qui lui ferait effectivement grief : en l'espèce, une telle inégalité n'est cependant pas décelable, le demandeur bénéficiant au contraire en tant que contribuable de la classe 1a d'un avantage, pour un revenu déterminé, par rapport à un contribuable de la classe 1: ainsi, si en l'occurrence le demandeur, pour un revenu imposable de 39.550 euros se voit réclamer un impôt suivant barème de 6.233 euros, un célibataire de la classe 1 devra pour sa part, pour un même revenu, un montant de 7.364 euros.

Il s'ensuit qu'à ce titre, aucune inégalité au détriment des contribuables de la classe 1a en général et du demandeur en particulier n'est décelable, la seule inégalité éventuelle résidant au contraire dans le chef des contribuables de la classe 1, *a priori* désavantagés par rapport à ceux de la classe 1a.

Il résulte cependant de la requête introductive d'instance que le demandeur, pour parvenir à l'affirmation erronée selon laquelle le redevable de la classe 1a paierait plus d'impôts que celui de la classe 1, se base en fait sur la progressivité différente de l'impôt entre la classe 1 et la classe 1a.

Il échet de prime abord de constater que ce n'est cependant pas cette progressivité qui est susceptible de faire grief au demandeur, mais uniquement une éventuelle imposition discriminatoire - c'est-à-dire le résultat final de l'application de la progressivité par tranches -, qui, comme retenu ci-dessus, n'est pas donnée, ou à tout le moins pas dans le chef des contribuables de la classe 1a.

Il y a encore lieu de souligner à partir de la systématique des tarifs d'impôt sous analyse, que ce phénomène est logique et correspond aux dispositions de la loi, étant donné que pour la classe d'impôt 1, la progressivité par tranches s'installe beaucoup plus tôt (à partir de 9.750 euros) pour atteindre le taux maximal de 38% beaucoup plus tard (à partir de 34.500 euros), comparé à la classe d'impôt 1a où par application de l'article 120bis LIR la charge d'impôt ne s'installe qu'à partir d'un revenu annuel imposable plus important, ajusté de 19.500 euros pour atteindre le taux d'impôt maximal de 38% déjà à partir de 29.400 euros.

³ Mémorial B, n° 1, 4 janvier 2002.

Cette différence s'explique par le fait que, dans le cadre de la progressivité par tranches, en présence d'une assiette large (classe 1) et d'une assiette étroite (classe 1a), le taux marginal est nécessairement plus élevé dans la classe 1a par rapport à la classe 1 pour les mêmes tranches de revenus en ce qu'elles s'approchent de celles qui se voient appliquer le taux d'accroissement maximal, c'est-à-dire aux alentours d'un revenu annuel imposable ajusté de 39.000 euros .

Considérant cependant que dans la mesure où pour la classe d'impôt 1a une large tranche de revenu, supérieure à la moitié de 39.000 euros, c'est-à-dire 19.500 euros sur base des dispositions de l'article 120bis LIR, est exempté d'impôt et que l'impôt dégagé par le tarif s'analyse en l'addition des différents montants obtenus par l'application des taux marginaux respectifs aux différentes tranches d'imposition définies par le barème, aucune inégalité n'a pu être valablement dénotée par le demandeur, étant donné que, comme souligné ci-avant, suivant ce résultat sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1.

Force est encore de constater que Monsieur ... n'a pas fait utilement valoir une non-conformité à l'article 99 de la Constitution dans le chef des dispositions légales instaurant le système d'imposition sous analyse, ni une illégalité des applications tarifaires opérées dans son chef, le demandeur se contenant à ce sujet d'affirmer que le tarif de la classe d'impôt 1a violerait encore l'article 99 - article qui énonce le principe de la légalité de l'impôt, en ce sens qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi - sans pour autant prendre concrètement position par rapport au cadre plus spécifique de cette disposition constitutionnelle.

Le recours n'est dès lors fondé sous les différents aspects de comparaison épinglés par le demandeur concernant les tarifs respectivement applicables à la classe d'impôt 1a et la classe 1.

En ce qui concerne finalement les comparaisons effectuées par le demandeur entre la classe 1a et la classe 2, il y a lieu de relever, à l'instar du jugement du 10 mai 2004, que le tarif de la classe d'impôt 1a n'est pas dérivé de celui de la classe 2, tandis que le tarif de la classe 2 est spécifiquement réglé en raison du principe du splitting y contenu, de sorte les éléments de comparaison avancés en l'espèce par le demandeur concernant son imposition par rapport à la progression du tarif dans la classe 2 ne revêtent, à la base, pas de caractère pertinent, de sorte que le recours laisse encore d'être fondé sous cet aspect.

Enfin, en ce qui concerne les différentes réflexions du demandeur relatives au caractère incohérent de la loi et de la philosophie fiscale à la base de la loi, notamment au vu de la fiction retenue par le législateur relative aux capacités contributives respectives des classes 1, 1a et 2, il y a lieu de souligner que même à supposer que les interrogations du demandeur y relatives soient fondées, il n'appartient ni au juge d'interpréter une disposition légale au-delà des termes y employés⁴, ni de l'adapter aux nouvelles

⁴ Voir Cour adm. 1^{er} avril 2004, n° 17089C, Pas.adm. 2007-2008, V° Lois et règlements, n° 65.

circonstances de fait au-delà de son contenu précis⁵, le juge étant tenu d'appliquer la loi, aussi perfectible que celle-ci puisse paraître le cas échéant, étant entendu qu'il appartient au seul pouvoir législatif de modifier ou d'adapter une disposition légale contenant un prétendu illogisme, s'agissant là d'une prérogative appartenant au seul pouvoir politique, échappant au champ de compétence des juridictions.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le demandeur est à débouter de son recours, étant donné qu'aucune non-conformité à la Constitution, ni aucune illégalité du tarif appliqué n'ont pu être dégagés, ni directement, ni indirectement, à partir des moyens par lui proposés.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

laisse les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 octobre 2008 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, juge,
Françoise Eberhard, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Schmit

Lenert

⁵ Voir trib. adm. 9 février 2004, n° 16995, Pas.adm. 2007-2008, V° Lois et règlements, n° 67.